

# —解釈と立法の基礎理論—

手 塚 貴 大

## 一 租税法の基礎

- (一) 租税法の意義—租税に関する法—
- (二) 租税法総論の法構造—租税法とその総合性・学際性—

## 二 租税法律関係

- (一) 租税法律関係の意義
- (二) 租税法律関係の法構造 (以上、38 巻 4 号)

## 三 租税法の基本原則

- (一) 平等課税の原則—担税力に適った課税—
- (二) 租税法律主義—課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則等—
- (三) 租税法における憲法の役割—財産権保障、生存権保障、手続保障原則等— (以上、39 巻 1 号)

## 四 租税法解釈論

- (一) 文理解釈—厳格な解釈—
- (二) 租税法と私法—解釈論的意義— (以上、39 巻 3 号)
- (三) 租税回避—その意義、類型、否認— (以上、本号)

## 四 租税法解釈論

- (一) 文理解釈—厳格な解釈— (承前)
- (二) 租税法と私法—解釈論的意義— (承前)
- (三) 租税回避

### 1 租税回避の意義

租税回避を論ずるに際して、その定義づけを行うが、それは、納税者が、

取引を行うに際して、通常用いられない異常な法形式を利用することを通じて税負担を不当に減少させることである。ここで私的自治の原則を再確認しておこう。私的自治の原則を直視して、租税法は私法上の法律関係を前提に課税を行わなければならない。例えば、租税法の観点からの前叙のような契約内容の読み替えは、経済的観察法または実質主義そのものであり許されない。さらに、租税法と私法との関係に立ち返れば、私法を前提とした課税がなされなければならない、ということであって、課税は私法を前提とし、私法が規律する取引によって生み出された経済的成果のみに着目して行われるべき作用である。こうした租税法と私法との関係を利用して、税負担を極力少なくするような納税者の行動が見られる。そして、これは私的自治に範囲内にあるために違法ではない。したがって、納税者はタックスプランニングに励み、税負担の極小化を目指すのである。このように、取引に伴い生じる税負担を極力減少させようと意図しつつ取引を仕組むことは何ら責められるべきことではない。それは私的自治の原則からすれば、公序良俗等の一定の制約原理・法律に違反しない限りは、私法上の取引の当事者は、自らに係る取引の内容、つまりは法律行為・契約の内容を自由に仕組むことができる。この点で、私的自治の原則が租税回避の素地を提供し、その原因となっていると言いうる。

但し、そうした租税回避行為は不当であるため、課税庁は租税回避行為の実行をまったく納税者の自由に委ねることはできない。何故なら、国家は租税回避行為を通じて本来であれば得られるはずの税収を失うからである。そこで、違法ではないが、不当である税負担の回避に対する規制をかける必要が出てくるのである。これが後の検討する租税回避の否認である。

## ２ 節税と脱税—租税回避との識別—

租税回避の他にも、納税者による税負担の極小化のための試みはある。節税とは、納税者が違法でないのは勿論、不当に至らない程度に、私法上の取引形式を仕組むことを通じて、できるだけ自らが負うところの税負担を少な

くするような行為を指す。したがって、課税要件の充足を納税者が回避を試み、それが不当ではないという点に節税の特徴がある。尤も、税負担軽減という効果を獲得する点で共通性があるため、その不当性とは如何なるものを指すか、という点について明確に解答することは難しいと言えよう。それ故、節税と租税回避との識別は実は難しいところであるが、定義にも示したように、節税に関しては、納税者が自らの税負担を織り込んで、極力それを少なくすることは、取引に際しては当然に行うことが予定されていることからすれば、租税回避について認められる不当性は存在しない。加えて、租税回避の否認について、法律上の明文の否認規定が必要であるという一般に支持されるところに鑑みて、節税はそのような否認規定が配備されていない、そしてそれが今後もなされないであろうそうした税負担減少行為であると言えるかもしれない。

次に、脱税については、課税要件の充足を隠ぺいする行為である。すなわち、租税債務は課税要件の充足により発生するのであり、これがある以上納税者は租税債務を負うことになるにも拘わらず、それを納税者が敢えて隠すわけである。したがって、節税のように課税要件の回避があるわけではなく、その充足を前提としたうえで、納税者がそれを隠すという点に脱税の特徴がある。脱税については、ほ脱犯として刑事罰の適用がある。

### 3 租税回避の否認

#### (1) 租税回避の否認の意義

ここで租税回避の否認の意義を明確にしておこう。租税回避の否認のもとでは、納税者の選択した法形式を課税の上では無視し、通常であれば採用されたであろう法形式に基づいて課税を行う。すなわち、納税者の選択した取引 ( $\alpha$ ) ではなく、彼らの間であたかも別の取引 ( $\beta$ ) が行われたと仮定して課税する。これが租税回避の否認であり、 $\alpha$  の取引を私法上の効力をも否定するわけではない。

ここで重要な点は、かような租税回避の否認はそのための法律の根拠が必

要であることである。何故なら、租税法と私法との関係によれば、私的自治の原則は尊重されるべきことになり、そもそも納税者の選択した取引を前提として課税は行われるべきであり、特に、経済的観察法や後に見る私法上の法律構成による否認といった否認のあり方は、この大前提を無視していることになるからである。租税法律主義によれば、租税回避行為を否認する旨の明文の規定があれば、納税者にとっての予測可能性、法的安定性を侵害することはない。これによると、端的に言えば、納税者が仮に  $\alpha$  の取引を選択した場合には、租税法上は  $\beta$  が行われたものとして課税する旨法律上規律されていることが必要であることになる。換言すれば、課税の公平といったような租税法上の考慮から、租税回避の否認を行うべく私的自治の原則の適用を排除する、具体的には、一定の経済的成果の獲得が目指される場合に特定の取引の原則的・義務的選択を措定するといったことはなされえない。これは結局課税要件に規律された取引形式の強制がなされることである。租税法はあくまでも私法が規律する取引がなされた後、それに伴い経済的成果が生じた後に、それらを前提としてなされる国家作用を規律する法である。

ところが現実には納税者が租税回避行為として選択しうる取引の可能性は相当数あり、予めそうした取引を想定してすべて法律上否認規定を配備することは不可能である。その際に、個別的否認規定がない以上、その場では課税は諦めて、事後的に問題となった租税回避行為を否認する規定を配備するという作業を継続するという作業が租税立法の基本的なあり方ということになる。しかし、それ以外の可能性を探ることもまた必要である。その解釈論の可能性と限界を示すいくつかの判例を素材としてその問題を検討することとしたい。

ただ、その前に付言しておくべきことがある。租税回避の否認可能性については、個別的否認規定がなければならぬと述べたが、租税回避の否認と同一の結果をもあらず解釈論的方法あるいはその試みは存在する。

一に、個別の課税要件規定の解釈を通じて租税回避行為の包摂可能性を探

る方法がある。例えば、ある課税要件について、 $a$  という取引形式の包摂可能性は明らかである場合、それと異なる取引形式であり、租税回避行為でもある  $\beta$ 、 $\gamma$ 、 $\iota$  等の  $a$  とは異なる別の取引形式についても解釈を通じて包摂可能である場合には、租税回避の否認は行われうる。以上のケースは課税可能性についてであるが、税負担の軽減といった租税上メリットを与える課税要件を形式的に充足する場合でも、かかる税負担軽減規定が実現を企図する政策目的には資さないそうした納税者による税負担軽減要件の充足がある際には、それを排除することも望ましい。したがって、形式的な充足にも拘らず、解釈を通じてその適用を排除することが追及されうるわけである。但し、こうした場合、厳格な解釈というルールのもとでかかる解釈作業は行われなければならない。したがって、本来であれば、前者の設例については、 $a$  以外の取引形式をも包摂する旨を個別の取引形式ごとに規定する条文の配備が望ましい。後者の設例については、政策目的の実現に資さない、形式上の税負担軽減要件の充足の際の適用除外を明確に規定する条文の配備が望ましい。尤も、こうした条文が脱漏なく法律上配備されることは現実的ではない。

二に、私法上の法律構成による否認である。租税法は私法上の取引をベースに行うことになるが、その私法上の取引は真実のものであること、真実の法律関係であることが前提である。すなわち、取引の当事者が真に意図するところに従って意図・形成された法律関係に基づいて課税は行われなければならない。換言すれば、契約上に現れた法律関係がそうした意思を伴わない場合には、そこにかような契約は存在しないことになる。さらに言えば、契約上に現れない真実の法律関係が別途存在することになるため、課税はそうした真実の法律関係をベースに行われなければならない。これも、前叙の内容からすれば、実質主義であるけれども、許されざる実質主義ではない。何故なら、当事者の真の意思に合致する法律関係に基づいて課税することは、私法上の意思主義の尊重を意味することになり、却って租税法と私法の関係



における私法的前提性に立脚するものだからである。

その設例として仮装行為または通謀虚偽表示に関する議論をしよう。私法においては当事者間の法律関係形成の基点になるのは、典型的には売買契約に見られるような売り手の売却および買い手の購入という当事者間の意思表示の一致である。この意思表示の一致によってのみ当事者間に権利義務関係が生じるのである。課税はこうした私法が規律する取引によって生み出された経済的成果に着目してなされるものであることは既に述べたが、これは意思表示の一致による当事者間の法律関係が前叙の如く真実の法律関係であるためである。それは、すなわち、当事者がその真に欲するところに従って形成した法律関係であるということである。ところが、当事者の眼前にある法律関係が真実の法律関係ではない場合がある。それが仮装行為あるいは通謀虚偽表示であって、これは、端的には、表面上の法律関係は当事者が真に欲したところではなく、その下に当事者が真に欲した法律関係があることに繋がる。これも前叙の私法上の意思主義の帰結であることは言うまでもない。この場合に課税は表面上の法律関係に拠るべきか、またはその下にある法律関係に拠るべきか、という問題があるが、この解答は後者に拠りつつ課税は行われるべきであることになる。あくまで単純な設例ではあるが、当事者間で不動産の賃貸借契約が締結され、貸主のAには不動産賃貸料に基づく不動産所得に係る課税がなされんとする。ところが、Aと借主のBは、それはあくまでも表面上の契約であり、当事者ABとしては真実において売買契約を締結したというケースがそれである。この場合に売買契約に基づくAのもとでの譲渡所得課税がなされるべきであることになる。

以上の議論は論理的には首肯できるが、例えば、納税者が租税回避の意図を以て取引を行った場合に、その取引は仮装行為あるいは通謀虚偽表示であると言えるであろうか。租税回避行為は、その定義によれば、通常では用いられない異常な法形式を用いつつ、通常取引を行った場合であれば生じるであろう税負担を回避しつつ、取引の目的を実現するものである。それ故、

租税回避行為が行われた場合には、通常であれば採用されたであろう取引形式が当事者間の真の効果意思を伴う真実の法律関係を構成すると解することもできそうにも思われる。この立場を肯定するならば、租税回避行為が行われた場合には、法適用者は、以上の意味での真実の法律関係を探求し、それに基づく課税を行う必要があり、またそれが可能であることになる（この場合、実体法上は租税回避行為の定義に租税回避の意図を含ませ、訴訟法上その意図が認定されると、仮装行為あるいは通謀虚偽表示の間接事実としてそれを捉えることになるのであろうか）。とはいえ、そもそも、納税者は私的自治の原則に基づき、一定の制約原理に違反する場合の他は、自由に取引形式を構築することができるのであり、税負担の軽減を真に企図してそうした取引形式を選択しているのであるから、そこに効果意思が欠如していると考えすることはできないであろう。加えて、現実には当事者間の真の意図を客観的に解明することは難しいであろうし、さらに、現実には相対する納税者間で通常であれば選択される通常の取引の形式を措定することも難しいと言いうる。そこで、一応は、当事者間の契約書が作成され、そこに当事者の署名・捺印があれば、当該契約書の内容が当事者の真の意図に基づくものであると扱うことが訴訟法上は確立されているという指摘もある。これを処分証書の法理という。そもそも、租税回避の否認という名目のもとに、納税者の構築した私法上の法律関係に基づいて課税しないことは、経済的観察法そのものであり、国庫主義的な課税を可能とすることになろう。これは、すなわち、課税のベースとなる事実関係の認定は厳格になされなければならないことを意味する。ここで厳格にということの意味は、そこから乖離する根拠がなければ、納税者の選択した取引形式に基づく構築された法律関係をベースに課税をしなければならない、ということの意味する。このように、租税法の解釈適用のあり方として厳格性が求められるのは、条文およびその文言の解釈のみではなく、事実認定の場面にも及ぶとされているのはこのためである。このように厳格性を解釈および事実認定の場面に必要であると論証することは、恣

意的な課税を防ぐためには不可欠の事項である。

以上に検討したところによれば、課税庁が、租税回避行為を仮装行為あるいは通謀虚偽表示と観念して、納税者の選択した取引形式を離れて、こうした当事者間の真の意図に基づく真実の法律関係を解明し、それに基づいて課税を行うことは結果として明文の規定なく租税回避の否認を行うことに等しいことになる。これを私法上の法律構成による否認と呼ぶが、以上に基づけば、こうした形態での当事者間の契約内容の読替は結果としてはほとんどできないことになる。

## （２） 租税回避行為の具体例と否認可能性

ここで納税者の取引について租税回避行為とされ、否認が試みられたケースについて近時の判例上に現れた具体例をもとに検討を行うこととしたい。租税回避の否認は具体的取引形式を捉えた明文の否認規定が必要であると考えられるところ、そうした否認規定は租税回避に係るあらゆる取引形式を想定して完全無欠の備えとして規定されてはいない。そこで、現実には課税問題として生じるのは、そうした否認規定が配備されていない場合に、如何にして租税回避行為を否認するか、というものである。なお、租税回避行為の定義として、前叙のごとく、通常であれば生じるであろう税負担を回避するべく取引が仕組まれるというものがある。本稿で以下に触れる事例については、まさに課税要件の充足を回避すべく取引を仕組むという場合に限定されず（これは本来であれば生ずるはずの税負担が不当に生じていない点で問題がある）、税負担軽減をもたらす課税要件を敢えて充足すべく取引を仕組むという場合（これは本来であれば得られるはずのない税務上のメリットが不当に得られるという点で問題がある）も見られる。そうした納税者の取引について適正かつ公平な課税を確保する理論的基盤の提示が必要とされている。

そこで、以下では、しばしば学説で言及されるところの、そうした否認の試みに係る具体例を本稿でも示しつつ、それらに対する評価を行うこととしたい。そうした事例を示すことを通じて租税回避の否認という解釈論的作業



の実像を把握するとともに、それに係る理論的問題を検討することができよう。

・当事者の選択した私法上の取引形式と租税法上の扱い

この事案（東京高判平成 11 年 6 月 21 日訟月 47 巻 1 号 184 頁）では、当事者間である資産につき、売買契約が締結された。その売買契約の内容としては、①時価 7 億円の土地（判文中では本件譲渡資産）の所有者 X が、A に対して当該土地を譲渡し、②A は代替土地（判文中では本件取得資産）を 4 億円で X に譲渡し、併せて 3 億円を交付するものであって、売買代金等は両者間で相殺された（両者間には売買契約が前叙の①および②という 2 個が存在する）。課税庁としては、X A 間に各個の売買契約があるのではなく、1 個の補足金付交換契約があり、X に 10 億円の収入（土地の 7 億円 + 補足金の 3 億円）があるものとして課税を行った。ここでの問題は、課税の際に納税者の選択した取引形式を別に読み替えることの可能性である。

判旨曰く、「・・・これらの事実関係からすれば、X ら側と A との間で本件取引の法形式を選択するに当たって、より本件取引の実質に適合した法形式であるものと考えられる本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式によることなく、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することとしたのは、本件取引の結果 X ら側に発生することとなる本件譲渡資産の譲渡による譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できるものというべきである。」と。ここでは、当事者が選択した取引形式が税負担の軽減を企図していると認定するわけである。この判示は、納税者が取引形式の選択に係る動機として税負担の軽減（租税回避も含んでよかろう）を持っている場合の課税のあり方に関する判断がなされようとすることを示そう。そして判旨は次のように続く。曰く、「・・・本件取引に際して、X らと A の間でどのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されていることはいうまでもないところである。確かに、本件取引の経

済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感は否めない面があるが、だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はないものといわざるを得ない。」と。以上の判示は、納税者は、自由に取引形式を仕組むことが可能である旨述べられているのである。その根拠は、明示はされていないようであるが、私的自治の原則であろうと推測されるのである。とするならば、私法上は税負担の軽減を企図して取引形式の選択を行うことが可能であるという結論に辿りつくのである。では、以上の私法上の取引行為が租税法上はどのように評価されるのであろうか。判旨は次のように続ける。曰く、「しかし、本件取引にあっては、Xらの側においてもまたAの側においても、真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのであるから、両者において、本件取引に際して、真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、したがって、本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難なものというべきである。」と。これは、一般化して言えば、取引当事者が、仮に租税回避の意図を以て具体的な取引形式を仕組んだとしても、その事実のみを以て当該取引形式が仮装行為であったり、通謀虚偽表示であるという性質決定を行うことはできないということを示す。換言すれば、私的自治の原則に照らせば、税負担軽減を動機として取引形式を選択するという事情は当然に許されるものである

ということであろう。尤も、ここでは、補足金付交換契約の締結が必ずしもここで選択されるべき取引形式というわけではなく、むしろ税負担の軽減という動機に基づいて取引形式を選択することも十分にありうるケースであったという事情もあることが判文で示唆されていることも付言できよう。さらに、判旨は、「また、本件取引のような取引においては、むしろ補足金付交換契約の法形式が用いられるのが通常であるものとも考えられるところであり、現に、本件取引においても、当初の交渉の過程においては、交換契約の形式を取ることが予定されていたことが認められるところである……。しかしながら、最終的には本件取引の法形式として売買契約の法形式が採用されるに至ったことは前記のとおりであり、そうすると、いわゆる租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されないことは明かである。」と。以上の判示からは、租税回避の否認のあり方について、重要な示唆が得られるのである。すなわち、既に述べたように、納税者は私的自治の原則に基づいて私法上の取引を基本的には自由に仕組むことが可能であって、課税庁も課税の際にはそれをベースに課税を行わなければならない。加えて、そうした納税者が選択した取引形式が租税法上租税回避として性質決定される場合であっても、それを否認して、具体的には通常であれば採用されるはずの取引形式を措定してそれに基づき課税を行うことはできない。これは租税法律主義の要請であるとされるのである。また、東京高判平成 22 年 5 月 27 日訟務月報 58 卷 5 号 2194 頁にも、課税関係のベースとすべき私法上の法律関係と当該法律関係の当事者に係る真の意思との関係についての同旨の判示がある。

尤も、別に着目すべき点もある。判文は別の箇所で「・・・もつとも、本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、本件取引でXらに発生した譲渡所得に対する課税を行うに当たっては、右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべきことはいうまでもないところである。」とする。これは、私法上の法律関係はあくまでも真実の法律関係をベースに課税がなされるべきであるため、仮装行為、通謀虚偽表示が認定できる場合には、真実の法律関係を解明したうえで、それに基づく課税がなされねばならないことを示す。但し、こうした真実の法律関係の解明については、前叙の課税のあり方に照らして考えねばならない。すなわち、取引当事者間で選択された取引形式があるにも拘らず、そこから離れる形で真実の法律関係の恣意的な措定は許されないが、前叙の仮装行為、通謀虚偽表示により契約書上の取引形式につき効果意思の欠如が認められる場合には、真実の法律関係の探求が必要となる。その探求作業である事実認定による真実の法律関係が解明されて初めて、当該“真実の法律関係”に基づく課税が行われうるのである。

#### ・ 税負担軽減要件への包摂可能性①

これについては、最判平成 17 年 12 月 19 日訟務月報 53 卷 8 号 2447 頁がある。大まかな事実関係は以下のようになる。外国税額控除余裕枠がある邦銀 X が外国支店を利用して次のような取引を仕組んだ。A が B に対して金銭貸付を行うと、利子に源泉税がかかる。そこで、A が X の外国支店に預金をし、X の外国支店が B に貸付を行う。B は X の外国支店に元本および利子の返済を行うが、その際利子については源泉税が差し引かれた分の残余が支払われる。その後、X の外国支店は A に利子を支払うわけであるけれども、B からの受取利子に源泉税相当分を加え、手数料を差し引いた残額の支払がなされ



た。ここでXは外国税額控除余裕枠を利用し、源泉税相当分を取り戻した。論点は、以上のような取引に基づいた外国源泉税が外国税額控除制度の適用対象であるか否かである。

曰く、「・・・法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度である。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

・・・ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるといえることができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法 69 条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と。

以上の判示においては、法人税法の該当条文が政策目的に関する規定であると性質決定がなされている。判旨がかように述べるところを考えるならば、納税者が選択した取引形式は、該当条文が判旨上述べられているところの政策目的に適合するものではないので、その適用をそもそも予定するものではない、ということであろう。すなわち、納税者にこの事実関係のもとで外国

税額控除制度の適用を認めることは、当該制度の目的外利用、つまりは、濫用と述べられていると考えられる。ここでは、該当条文の文理上外国税額控除制度の適用の可否につき判断がつかねるため、文理解釈を当てはめることができず、既に述べた租税法解釈論の手法である目的論的解釈が問題となっていると言えよう。この点、租税回避の否認を企図する場合でも、法律の解釈適用が問題となっているのであるから、当然に目的論的解釈の適用はありうるところであるが、既に見たように、目的論的解釈を行う場合にはそうした目的は法律上の課税要件と同程度に明確でなければならないという要請が立てられていることは見たとおりである。すなわち、そうでなければ、目的論的解釈の基点となる法律の目的が法適用者の主観により決定され、恣意的な課税が行われるおそれがあると考えられる。それを前提に考えてみると、果たして、該当条文に、問題となった取引形式の適用を排除することを指示する趣旨目的が明確にされていたか否かは、疑問であるという見方もできよう。実のところ、該当条文はこの事件後に改正され、この事件で問題となった取引形式の適用はこれをきっかけに排除されることになった。これはこの事件に対する最高裁の立場からすれば、この新条文は確認規定ということになるが、逆の立場から見れば、従前の条文では趣旨目的が条文上は不明確であったため、それを明確化するための改正がなされた、と理解できる。これを敷衍すれば、従前の条文では理論的には否認可能なほど趣旨目的が明確ではなかった、ということにもなりうる。深読みのし過ぎというきらいはあるが、むしろ、判旨は税負担の公平に対する配慮にも言及するが、この判決はこれに過剰に着眼した結果導かれたものであるとも言いうる。

また、この外国税額控除制度は、前叙の政策目的に基づく規定であるとしつつ、それ故にその適用は恩恵的に決定されるとして、この事案における適用の排除を正当化するという立論もありうる。これによれば、恩恵的適用を許容する条文である以上、本件の取引への適用が排除されても、納税者はその適用を求める請求権を有しないことにもなりえて、最高裁の判断を正当化

することになろう。但し、これについては、該当条文は恩恵的適用を正当化するような政策目的規定ではないという反論もある。

・税負担軽減要件への包摂可能性②

この事案（最判平成 18 年 1 月 24 日訟務月報 52 巻 12 号 3656 頁）については、当事者間の取引（以下、「本件取引」）にみられる事実関係は、やや複雑であるけれども次のようである。納税者により組合（以下、本件組合）が組成されているけれども、本件組合は、映画制作会社との売買契約に基づき、映画（以下、「本件映画」）を購入している。その上で①D社との間で配給契約（以下、「本件配給契約」）を締結し、これにより、D社に対し、本件映画につき、題名を選択し又は変更すること、編集すること、全世界で封切りをすること、ビデオテープ等を作成すること、広告宣伝をすること、著作権侵害に対する措置を執ることなどの権利を与えた。そして、このようなD社の本件映画に関する権利は、本件配給契約の解除、終了等により影響を受けず、D社は、この契約上の地位等を譲渡することができ、また、本件映画に関する権利を取得することができる購入選択権を有するとされた。②他方、本件組合は、D社が本件配給契約上の義務に違反したとしても、D社が有する上記の権利を制限したり、本件配給契約を解除することはできず、また、本件映画に関する権利をD社の権利に悪影響を与えるように第三者に譲渡することはできないとされた。③本件組合が本件映画の購入に際して要した費用はE銀行からの借入によっているが、E銀行に返済すべき金額は、D社が本件配給契約に基づいて購入選択権を行使した場合に本件映画の興行収入の大小を問わず本件組合に対して最低限支払うべきものとされる金額と合致し、また、D社による同金額の支払債務の大部分については、G銀行が保証している。④さらに、上告人は、不動産業を営む会社であり、従来、映画の制作、配給等の事業に関与したことがなく、上告人が本件取引についてA社から受けた説明の中には、本件映画の題名を始め、本件映画の興行に関する具体的な情報はなかったというのである。ここでの論点は、本件映画を税務上減値償却

資産として扱えるか否かである。

以上を前提に判旨は次のように述べる。まず、「・・・本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、・・・」という言明がある。この箇所を読み取りは後に述べるとして、判旨は続けて次のように言う。曰く、「本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりD社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、本件組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、本件組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことをも併せて考慮すれば、本件映画は、本件組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法（平成13年法律第6号による改正前のもの）31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」と。この判決については、租税回避論との関係で次の二点を指摘することができる。一に、この事案を解決するために、判旨は、映画が法律上の減価償却資産に該当するか否かの判断を行っている。すなわち、納税者は当該映画を事業用に供するわけではなく、いわば人為的に減価償却費を生み出し、課税所得を圧縮することを行おうとしていると考えられる。それは租税回避として否認が試みられるのであるけれども、必ずしも明文の否認規定とされるものが配備されていない場合には、法律関係の実態を直視して、法律上の条文への包摂可能性が追及され、それを以て租税回避は否認されうるということになる。

二に、引用判旨のうち、映画に係る諸権利を組合が取得したという仮定的前提がある。これはいわゆる私法上の法律構成による否認に関するある種の態度表明であると考えられる。すなわち、組合が映画に係る諸権利を取得したとしても、当事者間の法律関係に基づき、組合がそうした諸権利の多くを



喪失していることを前提に、その上で映画が減価償却資産の定義には包摂されないという結論が導かれているわけである。換言すれば、私法上の法律構成による否認の適用を論ずるまでもなく、前叙の課税要件への包摂の有無のみで事案の解決がはかられているわけである。

このように、明文の否認規定とは必ずしも言いえない法律上の条文の解釈を通じて、租税回避の否認を行うというやり方もありうる。法律上の条文に係る解釈論に耐えうるものであるならば、かような手法も首肯できよう。

#### ・法律上の概念への包摂可能性

これについては、最決平成 22 年 11 月 12 日訟務月報 59 卷 3 号 864 頁がある。国外に住所がある者については、国外財産の贈与につき贈与税が課税されないという係争当時の相続税法の規定に基づき、ある者につき住所が国内または国外のいずれにあるかが問題となった。ひいては、贈与税負担回避の意図を以て国外で生活することが、住所を国外に有するか否かが問題となる。具体的には、住所概念の意味内容が問題である。

判旨は、まず、「・・・(1) 法 1 条の 2 によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条 1 号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和 29 年（お）第 412 号同年 10 月 20 日大法院判決・民集 8 卷 10 号 1907 頁、最高裁昭和 32 年（お）第 552 号同年 9 月 13 日第二小法院判決・裁判集民事 27 号 801 頁、最高裁昭和 35 年（お）第 84 号同年 3 月 22 日第三小法院判決・民集 14 卷 4 号 551 頁参照）。」と。以上のように、住所概念の明確化が図られている。それに続けて、判旨は納税者の生活実態がいずれにあったとみるべきかの検討を行う。ここでは、既に

みた客観的な生活の本拠たる実体の解明がなされることになる。曰く、「(2)これを本件についてみるに、前記事実関係等によれば、上告人は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約２年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約３年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約３分の２の日数を２年単位（合計４年）で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約４分の１の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。

原審は、上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約３分の２（国内での滞在日数の約２.５倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税

要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成 12 年法律第 13 号によって所要の立法的措置が講じられているところである。・・・以上によれば、上告人は、本件贈与を受けた時において、法 1 条の 2 第 1 号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということはできないというべきである。」と。以上にみたように、認定された事実から、客観的な生活の本拠たる実体は日本にはないと判断されているのである。その際、原審の判断として、贈与税回避の意図が認められ、それが住所の所在を認定する判断に影響を与えた旨の指摘があるが、それは、最高裁の住所の意義の解釈とは相容れないものであろう。最高裁による住所の定義にはかような納税者の主観的要素は含まれてはいない。一つの見方としては、かような主観的要素は住所の概念に組み込まれ難いことに基づき、最高裁が住所概念の解釈を文言に忠実に行っているということもありうる。

ここで改めて見ると、租税回避の否認という文脈において、趣旨目的に基づく、課税要件の解釈を通じて、租税回避の否認を試みるという解釈手法については、次の点に注意すべきかもしれない。租税法律主義を徹底させれば、明文の否認規定を欠く場合の否認ができないことは勿論のこと、ある条文の趣旨目的を解明し、それとの関係で特定の事実関係への包摂可能性を否認することを通じて、租税回避の否認を行うことと同様の作業を行うことができることもそう容易ではない。というのも、趣旨目的について解釈を通じて解明するとしても、そうした解釈が必ずしも成功するとは限らない。特に、厳格な解釈が求められる租税法解釈において目的論的解釈は第二次的な解釈手

法とされ、趣旨目的もやはり法律から読み取ることができなければならないという指摘に与すべきであろう。これは関連条文との関係、立法者意思等からの析出が企図されるべきことになろう。

また、法律上の文言への包摂可能性が問題となる場合であっても、そうした法律上の文言自体の意味内容を解明するに際して、その趣旨目的にまで立ち返る必要がないこともありうる。かような場合には法解釈自体について客観性は担保されることとなり、換言すれば、その分法的安定性・予測可能性は確保されることとなる。とはいえ、認定された事実の包摂という作業の段階でなお不明確性は残りうるのである。

### （３） 予測可能性・法的安定性の確保

租税回避の否認を行うことは、法律上の明文の否認規定が必要であるという一般的定式は目下確たるものであるように思われる。しかし、私的自治に基づく取引の構築が納税者の自由であるならば、課税要件の充足を回避する試みは尽きないであろう。それに伴い税収確保は一層困難になっていく。そこで差し当たっての対応策としては、租税回避と考えられる取引が行われた場合には、それを封ずるべく事後的な対応ではあるが、立法を通じてかかる取引を租税回避と扱う旨の明文の規定を法律上配備するという作業を継続することが必要であろう。

しかし、租税回避に対するかような対応はまさに事後的である。租税法律主義は極めて重要な基本原則ではあるが、立法作業には時間的コストもかかる。そこで、実現可能性または理路的正当性はさておき、別途の対応の考案も試みられるべきかもしれない。この点、一に、事前照会制度の拡張があろう。すなわち、納税者が自ら行う取引に係る租税法上の効果について、租税回避としての否認可能性を予め課税庁に照会することであろう。二に、通達等を用いて否認されるべき取引を列挙することであろう。特に、第二点について言えば、確かに、形式はともかく、課税庁が租税回避として否認する可能性のある取引が公表されるので、予測可能性・法的安定性はその限りで実現さ



れる。しかし、法律上の明文の規定が必要であるとされるところ、通達形式はそうした要請を必ずしも実現していないというべきかもしれない。

#### 4 一般的否認規定の可能性

租税回避の否認は個別の取引形式を捉えて否認の対象とする個別的否認規定を以て行うことが原則であると考えらるべきであるが、そうした個別の取引形式を課税要件上否認対象として規定していないそうした一般的否認規定も存在する。その代表例が、次に見るような、同族会社の行為計算否認規定であるとされている。その他にも、同族会社といった適用対象を伴わない、租税回避行為一般に適用されることが予定された一般的否認規定の配備も重要な検討対象となる。この一般的否認規定は、租税回避行為につき予め個別的否認規定が置きえないという現実を直視すれば、租税回避行為を実効的に規制する有効な手段となりうる。しかし、これについては、租税法理論の現状との整合性確保という観点では問題も残る。また、一般的否認規定そのものではないが、法原則を適用することによる否認の試みもあるため、それらを併せて、特に、それらによる否認という作業の持つ属性および問題点に着目しつつ、ここで検討することとしたい。

##### (1) 同族会社の行為計算否認規定

この同族会社の行為計算否認規定は、まさにその適用対象を同族会社に係る取引に限定しているとはいえ、一般的否認規定の一例である。この条文は、直後に示すように、課税要件が特定の取引形式を示していないので、租税回避の否認のための規定としては本来不十分である。したがって、確かに、現在のわが国における租税回避論の傾向に照らすと、一般的否認規定の配備を以て有効な租税回避規制とはなりえないと考えられる。しかし、税負担の平等という観点から、個別的否認規定の不存在を理由として租税回避規制を放棄することは税務行政にとって望ましいことではなかろう。そこで、一つの選択肢として、一般的否認規定の機能性の高度化が必要であろう。この点、一般的否認規定の存在が、否認の可能性を納税者に示すことによる警告的機能

を発揮する可能性も指摘されている。さらには、租税回避に対する完璧な事前規制を行えないという前叙の租税立法の現実を直視して、一般的否認規定の配備と租税法律主義との相克という問題を回避する理論構築のための試論的営為は行われるべきである。そのための例として同族会社の行為計算否認規定を参照して、上の問題について検討を行うこととしたい。

では、同族会社の行為計算否認規定とは何か。本稿では所得税法 157 条および法人税法 132 条をその検討対象として挙げたい。まず、所得税法 157 条は、以下のように規律される。特に 1 項は「税務署長は、次に掲げる法人（同族会社（１号）・筆者注）の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者（その法人の株主等である非居住者と当該特殊の関係のある居住者を含む。第 4 項において同じ。）の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の第 120 条第 1 項第 1 号若しくは第 3 号から第 8 号まで（確定所得申告書の記載事項）又は第 123 条第 2 項第 1 号、第 3 号、第 5 号若しくは第 7 号（確定損失申告書の記載事項）に掲げる金額を計算することができる。」とされる。法人税法 132 条は「税務署長は、次に掲げる法人（同族会社（１号）・筆者注）に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」とされる。以上の規定に係る適用範囲は同族会社に限定されるが、同族会社に特有の租税回避行為が一概には明らかではないため、かような限定は付されない。したがって、同族会社が行う租税回避行為一般について適用されることになる。しかし、問題は、その課税要件の不明確性である。これらの条文はいわゆる不確定法概念が配

備されていて、必ずしもその意味内容は一義的に明らかになるものではない。学説および判例(例、札幌高判昭和 53 年 4 月 21 日訟務月報 24 巻 8 号 1694 頁)もこの条文を課税要件明確主義に違反するという判断はしていないが、この条文は、その適用が例外的であるとされているのである。この言明の示唆するところは、適用の例外性を以て不明確性と租税法律主義との相克の調整を行ってきたということに求めることはできるかもしれない。

また、所得税法 157 条については、いくつかの適用類型がある。大きく分けると、まず、租税回避の否認である。すなわち、異常な取引形式が納税者により採用された場合には、通常取引形式に引き直して課税するというものである。さらには、そうではなく、納税者の選択した取引形式自体はいわば承認しつつも、取引条件に修正を加えることにより適正かつ公平な課税を指向するというものである。これは、法人税法 22 条 2 項により無償取引を独立当事者間でなされた取引として課税することと同様である。

では、以下に、一部ではあるかもしれないが、所得税法 157 条の適用された近時の具体例について判例を通じてその属性を把握しつつ、その構造を検討することとしたい。

#### ・同族会社である不動産管理会社への過大管理料の支払い

不動産の所有者（彼は後出の同族会社の役員でもある）が賃借人に直接不動産の賃貸を行えば、それにより所有者のもとには賃料収入が生じる。それには不動産所得として課税が考えられるが、同族会社を設立し、不動産賃貸管理を委託すれば、賃料の多くを不動産管理料として同族会社に支払うことにより、同族会社のもとに所得を溜めおき、それを同族会社がその役員に対して給与所得として支払うことで、不動産所得たる不動産賃料を給与所得に転換しつつ、節税効果の獲得が期されることがある。これについて所得税法 157 条の適用を通じて、不動産管理料の適正額への引き直しを行ったうえでの課税は可能か否かが問題となった。東京地判平成 6 年 1 月 28 日 LEX/DB22008390 は、「・・・法人税法 2 条 10 号所定の同族会社の行為又は計算が、

所得税法 157 条 1 項の定める「所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められる」か否かは、専ら経済的、実質的見地において、当該行為又は計算が通常の経済人の行為として不合理、不自然なものと認められるかどうかを基準として判断すべきであると解される。」として上で、「これを本件のように不動産の管理を同族会社に委託している者が支払った管理料についていえば、類似の条件で不動産の管理を同族関係にない不動産管理会社に委託している同業者を抽出した上その支払管理料の賃料収入に対する割合の平均値（平均管理料割合）から、通常支払われる適正な管理料の額を算出し、これと同族会社に管理業務を委託している者が支払っている管理料額とを対比することにより、同族会社である不動産管理会社に対する管理料の支払が、純経済人の行為として不自然、不合理な行為であるか否か、右支払が、同族会社の株主、社員又はこれらの者の親族等の所得税の負担を不当に減少させる結果を招いているか否かを検討するのが合理的であるというべきである。」とした。そして、適正管理料を導き出した上で、それに基づく課税が行われた。

・ 同族会社による不動産の第三者への転貸

ここでは次のようなスキームが問題となっている。不動産の所有者が同族会社に土地を賃貸し、同族会社が第三者に当該土地を転貸する。そして、不動産所有者は同族会社から賃料を得るけれども、受取賃料を低く抑えることを通じて、第三者から同族会社が得る賃料を同族会社のもとに溜めておく。これについては、高松地判平成 13 年 9 月 17 日 LEX/DB28102196 が一例となる。右事案のもとでは、同族会社が自身による第三者への土地等の転貸から月額合計 131 万 8000 円（消費税別途）得ていた。これへの所得税法 157 条の適用の可否について、「・・・B（第三者・筆者注）に対する賃貸人は原告会社（同族会社・筆者注）であり、原告会社は、土地建物の所有者である原告甲からこれらを賃借し、B に転貸しているのであるから、この転貸については、原告会社は不動産管理業がその実態であるものと見られる。そうして、原告会社は、この間、・・・原告甲に賃料として月額 61 万 6000 円（消費税別途）を



支払っていたに過ぎない。そうすると、原告会社の上記転貸による収益は、原告甲に支払うべき賃料を差し引いて、月額 70 万 2000 円を超え、B から得る賃料収入の 5 割を大きく超えることとなる。しかし、・・・不動産管理会社の管理料相場は、賃借人から得る賃料収入の割合から見ても、上記のような大きな割合になることは考えられないのであって、原告甲と原告会社間の上記賃貸借における賃料額は、経済性、合理性を欠くこと甚だしく、異常なものと認めざるを得ない。そうして、上記賃料が通常の高額を定めた場合に比べると、原告甲は、本来は B から、同会社が支払う月額 131 万 8000 円の賃料から、不動産管理の経費を差し引いた程度の収入を上げることができ、その収入額に見合う不動産所得があり、これに見合う所得税を納税すべきであったところ、上記のように原告会社から月額 61 万 6000 円の賃料を受け取るに止まる処理をしたことにより、自らの受け取る賃料収入、ひいては不動産所得の額を大幅に減少させ、もって納税すべき所得税額を不当に減少させたものと言うべきである。原告本人は、原告会社が賃借人となっても、原告甲の受け取る賃料は減少していないかのように供述するが、・・・原告会社が賃借人となるより前の原告甲の受け取る賃料は建物分だけでも月額 115 万円であったから、実際に、受取賃料が大幅に減少していることは明らかである。」とした。

#### ・同族会社への無利息貸付

これについては次のような問題がある。すなわち、同族会社の代表取締役が当該同族会社は無利息で貸付を行い、それを以て当該代表取締役は自己の保有する他者株式の取得資金とさせたという事実関係のもと、所得税法 157 条を適用することによって当該代表取締役に利息相当の収入金額が発生したものとすることができるか否か、という問題がある。これに関する例として挙げられる東京地判平成 9 年 4 月 25 日訟務月報 44 巻 11 号 1952 頁は次のように判示している。「・・・(一) 本件規定は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されていることから、当該会社の株主等の税負担を不当に

減少させるような行為又は計算が行われ、課税上の弊害が生じやすいことにかんがみ、税負担の公平を維持するため、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して当該株主等に係る所得税の更正又は決定を行う権限を税務署長に認めたものである。

そして、本件規定によれば、(1) 同族会社の行為又は計算であること、(2) これを容認した場合にはその株主等の所得税の負担を減少させる結果となること、(3) 右所得税の減少は不当と評価されるものであることという三要件を充足するときは、右同族会社の行為又は計算にかかわらず、税務署長は、正常な行為又は計算を前提とした場合の当該株主等に係る所得税の課税標準等又は税額等の計算を行い、これに基づいて更正又は決定を行うというのである。

すなわち、本件規定の対象となる同族会社の行為又は計算は、典型的には株主等の収入を減少させ、又は経費を増加させる性質を有するものといふことができる。そして、株主等に関する右の収入の減少又は経費の増加が同族会社以外の会社との間における通常の経済活動としては不合理又は不自然で、少数の株主等によって支配される同族会社でなければ通常は行われぬものであり、このような行為又は計算の結果として同族会社の株主等特定の個人の所得税が発生せず、又は減少する結果となる場合には、特段の事情がない限り、右の所得税の不発生又は減少自体が一般的に不当と評価されるものと解すべきである。すなわち、右のように経済活動として不合理、不自然であり、独立かつ対等で相互に特殊な関係にない当事者間で通常行われるであろう取引と乖離した同族会社の行為又は計算により、株主等の所得税が減少するときは、不当と評価されることになるが、所得税の減少の程度が軽微であつたり、株主等の経済的利益の不発生又は減少により同族会社の経済的利益を増加させることが、社会通念上相当と解される場合においては、不当と評価するまでもないと解すべきである。また、右不当性の判断は、行為又は計算の態様から客観的に判断されるものであつて、当該行為又は計算に係

る株主等が租税回避等の目的あるいは不当性に関する認識を有していることを要件とするものではない。そして、同族会社の行為又は計算が右の要件を充足するときは、右行為又は計算は、実体法上の効力を否定されないまま、株主等の所得税の計算上、正常な行為又は計算に引き直されることになる。」と。さらに続けて、「・・・本件規定は、同族会社の行為又は計算の実体法的効力を否定するものではないから、同族会社の行為又は計算によって株主等に収入が発生せず、又は経費が発生していること等を前提にして、株主等の所得税の計算という場面において、通常取引で認められる収入の発生又は経費の不発生等を擬制するものである。」、さらには「・・・所得税の負担を不当に減少させる結果となる」という本件規定の文言から、本件規定の適用対象が客観的な租税回避行為に限られるとまで解すべき理由はない。」とされる。以上に基づいて、適正利息が代表取締役のもとで課税がなされた。

さて、この所得税法 157 条は、課税要件が不明確であって、法的安定性・予測可能性を害するという批判が強い。確かに、それは同意できる主張ではある。すなわち、納税者も自らの取引形式によって生じる税負担が“不当”に低いものであるか否かは、条文からは一義的に分らないし、課税庁からの否認のリスクは常にあると言えよう。そもそも所得税法 157 条は租税回避の否認の規定であるとされるが、これは、納税者が選択した取引形式ではない、通常であれば選択されるはずの取引形式に引き直して、当該取引に係る私法上の効力はそのままだに、課税を行う規定であるとされるのである。この点、先ほど見たように、不確定概念の適用のもとでかような否認が行われると、納税者にとって予測可能性・法的安定性の確保は困難となる。しかし、最近の事例をみると、いわゆる適正所得算出のために適用されている。すなわち、納税者の選択した取引形式を別のそれに置き換えるというよりは、むしろそれを前提に取引条件を置き換えるといえようか。確かに、事案を見ると、かようなケースにおいて敢えて適正所得を算出するという結論自体は妥当であるように思われる。ところが、この場合においても租税回避の否認と

同様に予測可能性・法的安定性の確保はなお困難であろう。何故なら、私的自治の原則のもとでは取引条件の選択・構築は納税者の自由に行うことが可能な事項であるからである。そこで、所得税法 157 条について、その機能を前叙の租税回避の否認に限定し、適正所得算出機能を認めない、という立場が主張されている。尤も、その際、租税回避の否認は前叙の不確定概念ゆえに事実上不可能であるという主張が併せなされるのが常である。また、所得税法 36 条を通じて適正所得算出は可能であるとも説かれる。これは確かに、首肯できる立場ではある。私見によると、この立場は、所得税法 157 条を通じて租税回避の否認が不可能であり、また適正所得算出機能も有しないとなると、所得税法 157 条はその存在意義を失い、死文化すると言えよう。そして、そのような条文は適用不能であるがゆえに、税制改正で削除されるべきこととなる。

右の立場は、租税法律主義を徹底させるものであろう。その点で確かに優れて論理的である。しかし、私見はそれに与しない。すなわち、所得税法 157 条の適用は租税回避の否認についても、適正所得算出についても、不確定概念ゆえに困難を伴うであろう。とはいえ、租税回避の試みが隆盛する昨今において、その存在意義は失われたいと解すべきであろう。また所論による所得税法 36 条による適正所得算出は、法人税法 22 条との対比を考えると、理論的には与しがたいように思われる。

以上を見てみると、最近においては、適正所得算出のために適用されているのであって、租税回避の否認のような取引の置き換えはあまりない。確かに、適正所得算出機能を所得税法 157 条に持たせることについて批判はある。同族会社の行為計算否認規定は租税回避の否認のための規定であり、適正所得算出のための規定ではないこと等がその根拠である。しかし、無利息貸付等の事例への適用は十分にありうるのではないか。とはいえ、租税回避の否認と同じように、課税要件はなお不明確なままであり、租税法律主義との関係での問題を持つものである。この問題を解消することは差し当たり難しい



ように思われるが、事例の積み重ねを通じて、適用事例の種類・範囲が漸次画されることにより、不明確性の問題はなお克服可能ではないかと考えられる。つまるところ、明確性の高度化に係る次善の解答と思われるが、少なくともこれを通じて、適用可能性のある事例は徐々に予測可能となろう。

そして法人税法 132 条については、次のような実例がある。

・合併に伴う繰越欠損金の引継ぎの否認

これは、繰越欠損金の蓄積のある合併法人が被合併法人を吸収合併し、その結果、当該繰越欠損金を課税所得計算上利用したという事案である。これにつき、裁判所は、経済的合理性がないものとして、法人税法 132 条を適用し、その損金算入を否認した（広島地判平成 2 年 1 月 25 日訟務月報 36 巻 10 号 1897 頁）。

・同族会社の役員に対する損害賠償請求権の放棄の否認

同族会社の役員が、経営危機にある他社の債務を連帯保証し、その発行する手形の裏書保証をしたりしていたが、その経営破綻した。加えて、役員は同族会社をして、経営破綻した会社の債務を無担保・無保証で代位弁済させ、手形の決済も行わせた上で、そうした取引について破綻した会社への貸付金として処理がなされた。ここで、同族会社の役員に対して同族会社は損害賠償請求権を取得することになるが、それは免除された。この損害賠償請求権の免除につき、法人税法 132 条の適用の可否が問題となった。裁判所は、同族会社が損害賠償請求権を行使しないことは極めて不自然・不合理であるとしてその適用を認めた（那覇地判平成 7 年 7 月 19 日 LEX/DB28021452）。

・実態のない親族役員への報酬支払の否認

同族会社の実態のない役員への報酬の支払いの損金算入を否認するために、法人税法 132 条の適用がなされた（東京地判平成 8 年 11 月 29 日判例時報 1602 号 56 頁）。

・DES 取引の否認

同族会社がその子会社に貸付債権を有していたが、いずれも不良債権化し

ていた。ところが同族会社が多額の収入を得ることになり、先の不良債権の償却を考えるようになった。そこで額面株式の額面額を大幅に超える金額を子会社に出資し、当該子会社株式を低額で譲渡し、譲渡損失を作り出した。課税庁は子会社への過大出資および低額譲渡という一連の取引について法人税法 132 条を適用し、否認をした。それに対し、裁判所は「・・・債務超過状態にあり、将来成長が確実に望めるというような特別の事情が認められるわけではない株式会社の新株発行に際して、額面金額である発行価額を大幅に超える払込みを行うのは、通常の経済人を基準とすれば合理性はなく、不自然・不合理な経済行為である。原告は子会社を救済する必要性、妥当性を指摘して右行為の合理性を主張するが、株式を取得する際にはそのような背景事情を捨象した株式自体の価値に着目して対価を決定するのが、税法の想定する通常の経済人を基準とした合理性のある行為と考えるべきである。そして、本件子会社が、原告が全株式を保有する同族会社であり、かつ、本件一連の行為によって、本来であれば損金に計上することのできない本件子会社に対する貸付金を有価証券売却損という形を取ることによって、損金に計上するという目的があったからこそ、右のような払込みが行われたものであるというべきである。」とした（東京地判平成 12 年 11 月 30 日訟務月報 48 巻 11 号 2785 頁）。

・ 配当に係る税負担軽減行為

内国法人である同族会社 X があり、米国会社 A（これは別の米国会社 B の 100% 子会社である）がその持分を 100% 保有している。X は A 社が保有する別の内国法人 C の発行する全株式を A 社より購入し、その株式を C に譲渡し、X はその対価を C より受け取った（C にとっては自己株式の取得となる。その際株式の譲渡価額は A 社からの取得価額に等しい）。X は、その対価のうち、みなし配当に相当する部分を除き、譲渡価額との差額を譲渡損失額として損金算入した。またその後 X は連結納税制度の適用承認を受け、前叙の損失の一部につき繰越欠損金として損金算入を行った。課税庁はこれにつき法人税

法 132 条 1 項を適用し、否認した。この事案においては、A が X の持分を取得し、X に対して増資、融資を行い、X は C 株式を取得した。結局 X は A および B の中間持ち株会社となった。ここで C から B に直接配当がなされるとわが国の源泉所得税の負担が生じるため、B および A は X を介在させ、X の A に対する融資の返済、前叙の譲渡損失の計上を通じて、源泉所得税の負担はなかった。課税庁は右の点に着目し、以上の一連の取引につき経済的合理性を欠くとしたが、判決は、「・・・米国 B は、X が中間持株会社となった後は、X が C から利益の還元を受ける方法として、配当を受けるとしても、又は自己株式の取得による金銭の交付を受けるとしても、いずれの方法によっても、B（直接は A）が負担する日本の源泉徴収税額は同じように軽減されることを前提とした上で、その資金需要の必要性や資金効率の改善という観点から、C からの利益の還元が、いかなる時期、規模、方法によることが望ましいかを判断していたことが明らかである。」、「・・・そうすると、本件各譲渡（X から C への自己株式の譲渡）が、本件税額圧縮（（B を中心とする A、X、C 等により構成される・筆者注）グループが日本国内において負担する源泉所得税額を圧縮しその利益を B に還元すること）の実現のため、X の中間持株会社化（A による X の持分取得、増資、融資及び株式購入）と一体的に行われたという控訴人（課税庁・筆者注）の主張は、本件全証拠によっても認めることができないというほかない。」、「・・・本件各譲渡とそれ以外の本件一連の行為（A による X の完全子会社化、融資、増資）とは、その主体・・・、時期・・・及び内容が異なる上、・・・（源泉所得・筆者注）税額圧縮という共通目的の実現のために一体的に行われたという控訴人（課税庁・筆者注）の主張事実も認められない以上、本件一連の行為について、全体として経済的合理性を欠くかどうかを判断することが相当であるということとはできない。」として、その主張を容れなかった（東京高裁平成 27 年 3 月 25 日判例時報 2267 号 24 頁）。また、X の C への株式譲渡にも経済的合理性がないとはされなかった。

以上の事案の中には、租税回避の否認として、法人税法 132 条が適用されたケースもある。しかし、所得税法 157 条について見られたように、納税者の選択した取引形式を別の法形式に引き直すのではなく、いわば条件面のみの否認を行い、適正な条件に基づいて課税をやり直すに止まるケースもあった。それらは、既存の個別の条文を適用する余地もあったものである。現行の法人税法の基礎が出来上がった際に、かような、いわば個別的否認規定は法人税法の中に組み込まれているわけである。それによって、対応可能である場合も相当数にのぼろう。とはいえ、有力説が示すように、また本稿でみた例が示すように、法人税法 132 条の意義がまったく失われたわけではないと解すべきであろう。

#### ・法人税法 132 条の 2

法人税法 132 条の 2 は、組織再編取引に係る租税回避に対応するための規定である。この条文は、直後に見る判決も触れるように、「組織再編成の形態や方法は、複雑かつ多様であり、資産の売買取引を組織再編成による資産の移転とするなど、租税回避の手段として濫用されるおそれがあるため、繰越欠損金等を利用した租税回避行為の防止規定に加え、企業組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける必要がある」という認識を基に立法化された。この条文の適用のあり方を検討するための素材として、最判平成 28 年 2 月 29 日裁判所時報 1646 号頁がある。事案の概要を簡単にまとめると以下のようなになる。X 社は S 社の子会社 SI 社の全株式を取得した後、自らを合併法人、SI 社を被合併法人として合併を行った。その際、法人税法 57 条 2 項に基づき、SI 社の未処理欠損金額を、損金算入した。その際、組織再編税制における適格組織再編成（合併）とされるべく、法人税法施行令 112 条 7 項 5 号に規定される、いわゆる特定役員引継要件の充足を企図して、X 社の代表取締役が SI 社の取締役副社長に就任した。その約半年後 X 社と SI 社との間で合併が行われた。ところが、課税庁は、法人税法 132 条の 2 の規定に基づき、それを否認した。ここでは、法人税法 132 条の 2 による否認の可否が



争点である。判決は、まず、法人税法 132 条の 2 の規定につき概観した後で、この事案の事実関係のもとでは、特定役員引継要件の充足のために役員就任がなされたわけであるけれども、税負担の減少以外にその合理的理由といえるような事業目的等があったとはいえないとした。要するに、形式上未処理欠損金額の損金算入要件を充足しているが、実質的にはそれを認めることが適当でない事案であった。そこで、法人税法 132 条の 2 を適用することにより、かような処理が企図されたのである。

## (2) 一般的否認規定の創設？

さらにここでは同族会社の取引に限定されない、まさに一般的な租税回避の否認規定を配備することの理論的当否について検討しよう。租税回避の否認は個別的否認規定を要し、さらには、私法上の法律構成による否認もできないとすれば、租税回避の否認を実効的にするためには、一般的否認規定がその手段として考えられる。ところが、一般的否認規定は個別取引をその課税要件としないために、法的安定性・予測可能性を著しく損なう。とはいえ、一般的ではあるが、法律上否認規定が配備されたことを直視し、租税法律主義の要請が充足されたと考える余地はないのであろうか。本稿の検討を前提として言えば、一般的否認規定の適用を実効的に行うことは差し当たって困難ではないかと考えられる。その根拠としては、大まかには以下のものが考えられる。一に、既に述べたように、課税要件には納税者により選択された個別取引が規定されていないため、事後的に否認がなされた場合には、課税に係る法的安定性・予測可能性は失われる。このことは、租税回避論の文脈における租税法律主義の意義が示すところによれば、わが国の租税法の解釈適用論の現状を直視すると、与することになる帰結ではないかと考えられる。二に、右に関連して、仮に、一般的否認規定を配備して租税回避の否認を行うとしても、その可能性は極めて限定的と解される。すなわち、同族会社の行為計算否認規定について見られたことと同様の議論が妥当するように思われるが、一般的否認規定は例外的な適用を前提としなければ、その合理性は

理論的に承認されえないのではないか。やや苦しい説明ではあるが、例外的な適用可能性を以て、法的安定性・予測可能性の欠如を補うことになる。但し、直後に見るように、予め確固として租税回避であると観念された取引形式の否認であれば、可能であると解する余地があるかもしれない。尤も、かような取引形式は法律上個別的否認規定を配備することを以て租税回避であると租税法上扱うことが然るべき租税立法であろう。

いずれにせよ、わが国で構築された租税法上の理論的基盤を直視すれば、一般的否認規定は租税回避の否認において高い機能性を発揮することはできないと考えられる。

### （３） 民法の適用—権利濫用規定による租税回避の否認？—

ここで、一般的否認規定の配備に係る問題を克服するためであろうか、別途の否認方法を探る理論的営為がある。それは、民法の適用であって、租税回避行為を権利濫用と性質決定することによって、否認を試みるのである。

では、租税回避行為は権利の濫用に当たるのであろうか。税負担の不当な軽減を行うための私法上の取引は、まさに私法上認められた私的自治の原則、さらには契約自由の原則により契約内容を原則として自由に決定できる権利の濫用と見ることもできる。しかし、民法の簡潔な規定では、如何なる場合に濫用と言えるかはまったく不明である。これは、一般的否認規定を前にした納税者が法的安定性・予測可能性を獲得できない状況と同一である。しかし、学説によれば、諸外国においては一般的否認規定を適用し、租税回避の否認が行われている国もあれば、民法に規定する権利濫用禁止の原則を以て同じく否認が行われている国もあるわけである。この要因として、当該国ごとの法状況・法理論、ひいては法制度の発展のいきさつ等の違いに由来するところがあると推測されうるが、租税回避行為の規制が概して困難である今日、こうした諸外国の法制はわが国に魅力的に映る。

それでは、民法上の権利濫用規定を通じて、租税回避の否認は行われうるか。本稿で検討したわが国の学説の傾向に照らせば、それはできないという

結論に行き着くと思われる。すなわち、本稿で既に言及した租税法律主義の要請を充足しないということに尽きる。これは法律に拠る否認ではないと結論付けることにもなろう。但し、次のような形で議論をさらに進めることはできる。例えば、ドイツにおいて散見される議論の中に、租税法と民法との比較がある。具体的に言えば、複雑とされる租税法の条文を簡素化する目的でモデルとして民法が参照され、その際、民法にしばしば見られる一般条項的条文を租税法に配備することの根拠として、当該条文の配備される領域に係るドグマティックの成熟があると推測可能である。民法は簡潔な一般条項的条文でも、長い伝統に基づき、事案の積み重ねもあり、その意味内容はなお明確であると考えられる。そのような状況が、伝統が浅い租税法においても成就しているのであれば、解釈適用の作業に支障は現れないことになろう。したがって、仮に、一般条項的構造を持つ一般的否認規定を配備しても、事案の積み重ねを経て、否認されるケースが判例上明確であれば、納税者の予測可能性・法的安定性の問題は生じないと考えられる。これは、所得税法 157 条という同族会社の行為計算否認規定に係る適正所得算出機能について言えることである。このように考えると、一般的否認規定の機能性および制度としての受容可能性については、少なくとも事案の集積が一定程度は必要となってくる。尤も、一般的否認規定の配備後多少の一定期間においては、換言すれば、相当な事案集積に至るまでは予測可能性・法的安定性の要請は満たさないことになる。これは、結局一般的否認規定の配備そのものを困難にするのである。

加えて、租税法と私法との関係に着目して、次の事情も付言し得よう。既に本稿では実例を交えて言及したのであるが、租税法は私法が規律する取引を前提として、それを通じて得られた経済的成果に着目して課税し、租税法解釈において借用概念は原則的にいわゆる統一説をベースに解釈することとされるが、例えば私法上の法律関係につき遡及効が承認される場合であっても、租税法はそれに倣わず課税関係を考えることもある。以上のように租税

法は私法と密接な関係を有するが、その関係は画一的ではない。これは、租税法が私法とは異なる独自の法領域を構成していることに基づくものと考えられ、このことは、具体的には、租税法が適正かつ公平な課税を実現するための法であることを意味しよう。そこで、以上に基づき、租税回避の場面における租税法と私法との関係を考える。本稿でも見たとおり、租税法は私法における私的自治の原則を尊重しつつ解釈適用がなされ、もし、納税者が選択した私法上の取引形式から乖離した課税がなされるためには、法律の根拠が必要となる。ここで法律とは租税法律を指すと解すべきであって、これが租税法律主義の要請するところである。要するに、やや具体化して言えば、租税法の解釈適用において納税者の選択した取引形式に対して、租税法上それを尊重せず、そこから乖離し、別の法律関係に基づいて課税が行われるためには、それを租税法上可能とする明確な租税立法者の意思である租税法律が必要であることになる。つまるところ、ある取引が租税回避に当たるか否かという評価は、租税法律を通じてのみ、それを根拠としてのみ明らかになるというべきであろう。そうした租税立法者の態度表明が欠けている状況では、私法上の取引形式は租税法上も尊重されなければならないと解される。これが、まさに適正かつ公平な課税という作用であろう。したがって、民法上の権利濫用法理を用いた租税回避の否認は、わが国においては、差し当たって実定法の解釈適用の場面においては困難ではないかと考えられる（なお、前掲・最判平成 23 年 2 月 18 日における須藤裁判官の補足意見は次のように言う。曰く「・・・個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法 30 条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法 84 条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に



拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」と)。